

ارزیابی قابلیت پاسخگویی نظام حسابداری نسبت به مسئولیت اجتماعی واحدهای انتفاعی

دکتر جعفر باباجانی

عضو هیأت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

دکتر داریوش فروغی

عضو هیأت علمی دانشگاه اصفهان

چکیده

امروزه حسابداری اجتماعی و گزارشگری اجتماعی شرکتها، بعنوان یکی از رویکردهای با اهمیت حسابداری مطرح است. در کشورهای توسعه یافته و برخی از کشورهای کمتر توسعه یافته، مطالعات و تحقیقات متعددی در رابطه با این بخش از حسابداری بعمل آمده است، اما در کشور ما، تا زمان اتمام این پژوهش، هیچگونه تحقیق علمی در رابطه با گزارشگری اجتماعی شرکتها و تعیین چارچوب نظری، اهداف و مقاصد این بخش از حسابداری بعمل نیامده بود. پژوهش حاضر تلاشی در جهت دستیابی به مقاصد پیشگفته است. در این پژوهش با استفاده از روش دلفی، ۸ عامل مهم اصلی به عنوان معیارهای قابل قبول جهت ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی اجتماعی نظام حسابداری و گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی ایران، شناسایی شد و با توجه به معیارهای پذیرفته شده و بر اساس امتیازات اختصاص یافته توسط اعضای گروه دلفی به

وضعیت موجود هر یک از این عوامل، در نظام فعلی حسابداری و گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی ایران، مشخص گردید که نظام فعلی حسابداری و گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی ایران از قابلیتهای مورد انتظار برای پاسخگویی به مسئولیت اجتماعی، برخوردار نمی باشد.

مقدمه

تاریخ حسابداری و دفترداری به بیش از ۶۰۰۰ سال قبل برمی گردد. از لوحه های گلی تمدنهای بین النهرین تا سیستمهای حسابداری سلسله «چو»^۱ در چین و از مدارک حسابداری دولتهای روم و یونان باستان تا نظام حسابداری تیول داری (اقطاعی)، همگی مبین وجود روشهای متفاوت حسابداری بوده است که جهت همواره کردن و تسهیل عملکرد و کارکرد جوامع در آن دوره ها، مورد استفاده قرار گرفته است. بررسی سیر تطور حسابداری نشاندهنده این واقعیت است که بین تکامل حسابداری و تکامل جامعه ای که سیستم حسابداری در آن عمل می کند، رابطه تنگاتنگ و مستمری وجود دارد.

بنابراین حسابداری یک قرارداد اجتماعی است و بسط و تکامل حسابداری از یک طرف و نیازها و ترجیحات اجتماعی از طرف دیگر نمی تواند به عنوان دو بخش مجزای از یکدیگر در نظر گرفته شود.

تغییرات شدید اجتماعی در طی دهه های اخیر نشان می دهد که حسابداری نیز نیازمند تغییر است. حسابداری باید دیدگاههای تنگ و محدود گذشته را به کناری نهاده و نگرشهای جدید در زمینه توجه به سایر گروههای استفاده کننده (به غیر از مدیران و سهامداران، استفاده از معیارهای غیر پولی در فرایند گزارشگری و توجه به اثرات خارجی فعالیت واحدهای تجاری را بپذیرد. این موضوعات را می توان تحت عنوان کلی «حسابداری اجتماعی» مورد بررسی قرار داد. حسابداری اجتماعی محصول بسط،

تکامل و تغییر در شرایط و انتظارات جوامع می‌باشد. از این دیدگاه، حسابداری اجتماعی، فرایندی قطعی و اجتناب‌ناپذیر است، زیرا همانطور که جامعه تغییر می‌یابد، تقاضا برای درجات متفاوتی از پاسخگویی مدیران واحدهای دولتی و خصوصی نیز افزایش یافته و سیستم حسابداری باید بتواند اینگونه تقاضاها را بر آورده کنند. اگر سیستمهای مناسب حسابداری برای پاسخگویی به اینگونه تقاضاها وجود نداشته باشد، نظامهای دیگری برای جبران این قبیل کمبودها ایجاد و به این تقاضاها جامه عمل می‌پوشاند و این امر منجر به سست شدن هر چه بیشتر نقش حسابداری در فعالیت‌های اجتماعی شده و نتایج بالقوه جدی و منفی برای حسابداری و حسابداران ایجاد خواهد کرد.

بدلیل همین ضرورت، از اواخر دهه ۱۹۶۰ میلادی تحقیقات و مطالعات متعددی در زمینه گزارشگری اجتماعی شرکتها آغاز شده است. هدف اصلی بسیاری از این تحقیقات این بوده است که در مرحله اول چارچوبی از اهداف و مقاصد گزارشگری اجتماعی برای شرکتها تعیین و در مرحله بعد مدل‌های عملی جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی اجتماعی شرکتها ارائه شود. از آنجا که در ایران تاکنون هیچگونه تحقیق علمی در رابطه با گزارشگری اجتماعی واحدهای انتفاعی انجام نشده بود لذا این تحقیق، اهداف دوگانه‌ای را در ابعاد علمی و کاربردی دنبال کرده است. در بُعد علمی، هدف این تحقیق ارزیابی علمی در زمینه قابلیت پاسخگویی نظام حسابداری نسبت به مسئولیت اجتماعی واحدهای انتفاعی ایران می‌باشد که نتایج حاصل از آن می‌تواند زمینه‌های علمی مناسبی را جهت تدوین چارچوب نظری حسابداری اجتماعی در ایران فراهم کند. در بُعد کاربردی، این تحقیق درصدد آن است که عوامل کلیدی و موثر بر ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی اجتماعی نظام حسابداری و گزارشگری واحدهای تجاری را تعیین کند تا در صورت لزوم سازمانهای مسئول از نتایج آن استفاده کنند.

پیشینه تحقیق

رشد و توسعه صنعتی و اثرات این نوع فعالیتها بر زندگی فردی و اجتماعی بشر، موجب شد که از اواخر دهه ۱۹۶۰ میلادی توجه محققان حسابداری به بررسی اثرات اجتماعی فعالیت واحدهای تجاری معطوف شود. انجمن حسابداران آمریکا در سال ۱۹۷۰ میلادی، کمیته‌ای را مامور مطالعه در زمینه ابعاد مختلف اثرات اجتماعی فعالیت واحدهای تجاری کرد. کمیته مذکور مطالعات مبسوطی را در این زمینه انجام و ماحصل آن را در شش گزارش طی سالهای ۱۹۷۶-۱۹۷۱ ارائه نمود. نتیجه آنکه پروفیسور ترولود طی گزارشی موسوم به گزارش ترولود^۱ در سال ۱۹۷۶، حسابداری اجتماعی را بعنوان یکی از اهداف گزارشگری مالی قلمداد کرد.

طی سالهای بعد نیز پژوهشگران حسابداری مطالعات گسترده‌ای در زمینه تدوین و ارائه مدل‌های نظری این حوزه از حسابداری آغاز کردند که از عمده‌ترین مطالعات انجام شده در این زمینه می‌توان به موارد زیر اشاره نمود:

Rosita (1975), Ramanathan (1976), Anderson & Frankle (1980), Paul (1980), Burke (1984), Logsdon (1985), Wartick & Cochran (1985), aBrooks (1986), Gray, Owen & Munders (1987).

قابل ذکر است که در ایران تاکنون هیچگونه تحقیق عملی در زمینه تدوین مبنی نظری مسئولیتهای اجتماعی واحدهای تجاری انجام نشده و تحقیق حاضر، نخستین تحقیق علمی در این زمینه می‌باشد.

بیان مسئله و فرضیه‌ها

همانگونه که در بخش مقدمه این مقاله بیان گردید، یکی از هدفهای اساسی این تحقیق تعیین عوامل کلیدی و موثر بر ارتقای سطح پاسخگویی نظام حسابداری نسبت به مسئولیت اجتماعی واحدهای تجاری و فراهم کردن زمینه‌های لازم برای تدوین یک

1- The Trueblood Report, AICPA, 1976.

چارچوب نظری حسابداری اجتماعی متناسب با شرایط اجتماعی، فرهنگی و قانونی ایران و هدف دیگر این تحقیق نیز ارزیابی قابلیت پاسخگویی نظام حسابداری نسبت به مسئولیت اجتماعی واحدهای انتفاعی ایران بوده است.

به منظور دستیابی به این اهداف، در مرحله اول مبانی نظری حسابداری اجتماعی در کشورهای نظیر آمریکا، انگلستان، کانادا، استرالیا و نیوزیلند مورد بررسی قرار گرفت که در این زمینه تحقیقات مفصلی انجام داده‌اند، این مطالعه کتابخانه‌ای موجب دستیابی به مجموعه‌ای از عوامل کلیدی شد که می‌توانست در ارتقای سطح پاسخگویی اجتماعی واحدهای تجاری موثر باشد. از آنجا که شرایط اجتماعی، فرهنگی و قانونی ایران تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای با شرایط کشورهای مورد مطالعه دارد، لذا در مرحله بعد کوشش شد عوامل استخراج شده با ویژگیهای خاص ایران تطبیق داده شود و این فرایند موجب جرح و تعدیل عوامل استخراج شده و بعضاً حذف برخی عوامل و یا اضافه شدن عوامل جدید متناسب با شرایط ایران شد و در نهایت هشت عامل اصلی و اساسی زیر بدست آمد که با توجه به شرایط ایران می‌توانست سطح مسئولیت پاسخگویی اجتماعی واحدهای تجاری را افزایش دهد.

- ۱- افشای اطلاعات در زمینه منافع عمومی ناشی از فعالیت واحدهای تجاری
 - ۲- افشای اطلاعات در زمینه هزینه‌های اجتماعی ناشی از فعالیت واحدهای تجاری
 - ۳- افشای اطلاعات در زمینه منافع ناشی از ارائه کالا و خدمات توسط واحدهای تجاری
 - ۴- افشای اطلاعات مربوط به سرمایه اجتماعی ایجاد شده ناشی از فعالیت واحدهای تجاری
 - ۵- افشای اطلاعات مربوط به منابع انسانی واحدهای تجاری
 - ۶- افشای اطلاعات مربوط به شرایط حاکم بر کار کارکنان واحدهای تجاری
 - ۷- رعایت ویژگیهای گزارشگری مسئولیت اجتماعی توسط واحدهای تجاری
 - ۸- شناسایی اهداف گزارشگری اجتماعی واحدهای تجاری
- با تعیین عوامل فوق فرضیه اصلی تحقیق به شرح زیر تدوین شد:
- «نظام حسابداری و گزارشگری واحدهای انتفاعی ایران از قابلیت‌های مورد انتظار برای

پاسخگویی به مسئولیت اجتماعی برخوردار نمی‌باشد.»

به منظور آزمون فرضیه فوق اقدام به طرح پرسشنامه‌ای حاوی سوالاتی در رابطه با عوامل هشتگانه موثر در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی اجتماعی واحدهای انتفاعی گردید. سوالات مذکور به صورت «بلی» یا «خیر» با پیوستاری جهت تعیین شدت و ضعف پاسخ ارائه شده بود. پاسخگویی نظام حسابداری واحدهای انتفاعی در مورد مسئولیت اجتماعی، میزان موافقت یا مخالفت خود را با پاسخگویی مسئولیت مذکور نیز بیان کردند.

فرضیه‌های فرعی تحقیق که بر مبنای عوامل هشتگانه فوق تدوین گردیدند به شرح زیر بوده است:

۱- افشای اطلاعات مربوط به منافع عمومی ناشی از فعالیت واحدهای انتفاعی، در نظام فعلی حسابداری و گزارشگری مالی این واحدها، دارای تفاوت معنی داری با افشای مطلوب اطلاعات در این زمینه در یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر ادای مسئولیت پاسخگویی اجتماعی است.

۲- افشای اطلاعات مربوط به هزینه‌های اجتماعی ناشی از فعالیت واحدهای انتفاعی، در نظام فعلی حسابداری و گزارشگری مالی این واحدها، دارای تفاوت معنی داری با افشای مطلوب اطلاعات در این زمینه در یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر ادای مسئولیت پاسخگویی اجتماعی است.

۳- افشای اطلاعات مربوط به منافع ناشی از ارائه کالا و خدمات توسط واحدهای انتفاعی، در نظام فعلی حسابداری و گزارشگری مالی این واحدها، دارای تفاوت معنی داری با افشای مطلوب اطلاعات در این زمینه در یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر ادای مسئولیت پاسخگویی اجتماعی است.

۴- افشای اطلاعات مربوط به سرمایه اجتماعی ایجاد شده ناشی از فعالیت واحدهای انتفاعی، در نظام فعلی حسابداری و گزارشگری مالی این واحدها، دارای تفاوت معنی داری با افشای مطلوب اطلاعات در این زمینه در یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر ادای مسئولیت پاسخگویی اجتماعی است.

۵- افشای اطلاعات مربوط به منابع انسانی واحدهای انتفاعی، در نظام فعلی حسابداری و گزارشگری مالی این واحدها دارای تفاوت معنی داری با افشای مطلوب اطلاعات در این زمینه در یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر ادای مسئولیت پاسخگویی اجتماعی است.

۶- افشای اطلاعات مربوط به شرایط کار کارکنان واحدهای انتفاعی، در نظام فعلی حسابداری و گزارشگری مالی این واحدها، دارای تفاوت معنی داری با افشای مطلوب اطلاعات در این زمینه در یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر ادای مسئولیت پاسخگویی اجتماعی است.

۷- رعایت ویژگیهای مربوط به گزارشگری اجتماعی واحدهای انتفاعی، در نظام فعلی حسابداری و گزارشگری مالی این واحدها دارای تفاوت معنی داری با رعایت مطلوب این ویژگیها در یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر ادای مسئولیت پاسخگویی اجتماعی است.

۸- رعایت اهداف گزارشگری اجتماعی واحدهای انتفاعی، در نظام فعلی حسابداری و گزارشگری مالی این واحدها دارای تفاوت معنی داری با رعایت مطلوب این اهداف در یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر ادای مسئولیت پاسخگویی اجتماعی است.

روش اجرای تحقیق

در این تحقیق برای تعیین معیارهای یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی که مبتنی بر ادای مسئولیت پاسخگویی اجتماعی باشد و بتواند به ارزیابی وضعیت موجود «آنچه که هست» و دستیابی به یک وضعیت مطلوب «آنچه که باید باشد» پردازد، از تحقیق دلفی^۱ استفاده شد. دلفی یک روش منظم و تکرارپذیر برای سیاست گذاری و پیش بینی آینده است که بر اساس ورودیهای مستقل از سوی

گروهی از کارشناسان و خبرگان، عمل می‌کند. هدف این روش جمع بندی عقاید گروه کارشناسان و متخصصان در رابطه با سیاست گذاری وقایع مورد نظر در آینده و رسیدن به یک توافق نظر است.

برای اجرای تحقیق دلفی، فرایندی شامل مراحل زیر انجام شد:

۱- تحقیق

در این مرحله مطالعات مبسوطی در مورد مفاهیم و مبانی نظری حسابداری اجتماعی در سایر کشورها انجام شد که ماحصل آن شناسایی عوامل موثر و کلیدی برای یک نظام حسابداری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی اجتماعی بود و برای کسب توافق جمعی در مورد این عامل، از طریق تحقیق دلفی نظر متخصصان و خبرگان حسابداری واحدهای انتفاعی ایران جمع آوری شد.

۲- طراحی سوالات

در این مرحله، یک تیم «طراحی و تحلیل‌گر» متشکل از محقق، استاد راهنما و اساتید مشاور تشکیل شد. یکی از وظایف این تیم، طراحی سوالات مناسب در قالب یک پرسشنامه بود. برای هر یک از عوامل هشتگانه مذکور، تعدادی سوال در زیر آن عامل ارائه شد که تاثیر هر یک از عوامل را در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی اجتماعی نظام حسابداری و گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی، مورد پرسش قرار می‌داد. در این پرسشنامه، پاسخ دهندگان ابتدا با اعلام نظر موافق یا مخالف نسبت به سوالات مطروحه، در مورد هر یک از عوامل اظهار نظر کردند. سپس موضوع هر سوال را با وضعیت موجود حسابداری و گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی در ایران مقایسه و با استفاده از یک نظام امتیازدهی، شدت موافقت یا مخالفت خود را نسبت به پاسخ ارائه شده و میزان انطباق آن را با وضعیت نظام موجود اعلام داشتند. این پرسشنامه از سه بخش شامل مقدمه، متن پرسشنامه حاوی ۳۶ سوال در مورد عوامل هشتگانه و نهایتاً واژگان تخصصی تشکیل شده بود. واژگان تخصصی به ارائه تعریف عملیاتی

اصطلاحات به کار گرفته شده در سوالات پرسشنامه قبل از توزیع توسط یک گروه هفت نفره متشکل از اعضای هیات علمی و دانشجویان دوره دکتری حسابداری مورد بررسی قرار گرفت و به این طریق اعتبار صوری و محتوایی پرسشنامه تعیین شد.

۳- پاسخگویی به سوالات توسط اعضای گروه دلفی

به منظور کسب نظر تخصصی در مورد عوامل کلیدی و موثر بر ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی اجتماعی واحدهای انتفاعی، اعضای گروه دلفی از بین صاحب نظران حسابداری واجد شرایط لازم انتخاب و به سه گروه به شرح زیر تقسیم گردیدند: گروه اول - حسابداران رسمی شاغل که در عضویت جامعه حسابداران رسمی ایران می باشند. این گروه شامل یکصد نفر از حسابداران رسمی شاغل بود که عمدتاً به حسابرسی واحدهای انتفاعی مشغول بوده اند.

گروه دوم - متشکل از پنجاه نفر از حسابداران رسمی غیر شاغل بود که در عضویت جامعه حسابداران رسمی ایران بوده و عمدتاً در سمت حسابدار و یا مدیر مالی در واحدهای انتفاعی مشغول به خدمت بوده اند.

گروه سوم - متشکل از پنجاه نفر از اعضای هیات علمی و مدرسان دروس حسابداری دانشگاهها و موسسات آموزش عالی بوده است.

در تحقیق دلفی، افراد متخصص و خبره به عنوان اعضای گروه دلفی باید بر اساس تخصص و منافع که در زمینه تحقیق دارند، انتخاب شوند، بنابراین روشهای نمونه گیری تصادفی برای انتخاب این افراد مناسب نیست. لذا اعضای گروه دلفی در این تحقیق با رعایت سه ویژگی «حضور نمایندگان گروههای متخصص»، «آگاهی عمیق در موضوع تحقیق» و «وسعت نظر و آگاهی» توسط تیم طراحی و تحلیل گر، انتخاب شدند.

۴- تکرار

برای آن تعداد از سوالات که در دور اول تحقیق دلفی بر مبنای نتایج حاصل از تحلیل های آماری اتفاق نظر حاصل نگردید، دور دوم دلفی از طریق تنظیم پرسشنامه

جدید به مرحله اجرا گذاشته شد. در پرسشنامه جدید در مورد هر یک از سوالات مطروحه، اطلاعات آماری در زمینه درصد و تعداد پاسخهای موافق و مخالف و میانگین امتیاز اعطا شده در دور اول تحقیق دلفی نیز ارائه شده بود. گرچه تحقیق دلفی می‌تواند مشتمل بر چهار دور باشد ولی معمولاً فرایند توزیع پرسشنامه به دو دور ختم می‌گردد و چنین استدلال می‌شود که پاسخگویانی که در دور دوم نیز بر نظر اولیه خود پافشاری کنند در سایر دورها نیز در نظر خود تغییری نخواهند داد (باباجانی ۱۳۷۳، ۲۱۳). لذا در این پژوهش نیز تحقیق دلفی به دو دور محدود شد.

تجزیه و تحلیل یافته‌ها و ارزیابی نتایج

همانطور که قبلاً بیان شد، در این تحقیق ۲۰۰ نفر بعنوان پاسخ دهنده مشارکت داشتند و پرسشنامه‌های ارسالی را تکمیل و تحویل دادند. پاسخ دهندگان در سه گروه اعضای هیات علمی، حسابداران رسمی شاغل و حسابداران رسمی غیر شاغل دسته‌بندی شدند. ۵۳ درصد از پاسخ دهندگان دارای مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد و ۱۵ درصد دارای مدرک تحصیلی دکتری بودند. رشته تحصیلی ۸۵ درصد پاسخ دهندگان حسابداری و ۵ درصد آنها مدیریت بوده است. ۴۷ درصد پاسخ دهندگان به حرفه حسابرسی، ۱۶ درصد به فعالیت حسابداری و ۲۱ درصد آنها نیز به تدریس دروس حسابداری در دانشگاهها اشتغال داشته‌اند. در حدود ۷۸ درصد پاسخ دهندگان دارای بیش از ۱۰ سال تجربه در زمینه حسابداری واحدهای انتفاعی بوده‌اند که مجموعه این عوامل موبد این است که پاسخگویان در زمینه حسابداری واحدهای انتفاعی صاحب نظر می‌باشند.

تجربه و تحلیل آماری پاسخ‌های ارائه شده از طرف اعضای گروه دلفی بر اساس آزمونهای آماری زیر صورت گرفته است:

۱- آزمون تحلیل واریانس یک طرفه و آزمون t برای دو گروه مستقل

از آنجایی که اعضای گروه دلفی در هر یک از دسته‌های هیات علمی، حسابداران

رسمی شاغل و حسابداران رسمی غیر شاغل، از نظر سطح تحصیلات، رشته تحصیلی و میزان تجربه با یکدیگر متفاوت بودند، لذا به منظور تعیین اینکه آیا افراد هر گروه با لحاظ کردن تفاوت‌های فوق، نظر یکسانی نسبت به سوالات مطروحه در مورد تاثیر عوامل کلیدی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی اجتماعی نظام حسابداری و گزارشگری مالی واحدهای تجاری دارند یا خیر، حسب مورد از آزمون تحلیل واریانس و یا آزمون t برای دو گروه مستقل استفاده شد. در مواردی که فقط دو زیر گروه در داخل هر گروه اصلی وجود داشت، از آزمون t استفاده شد و در مواردی که بیش از دو زیر گروه در داخل هر گروه اصلی موجود بود از آزمون تحلیل واریانس استفاده شد. نتایج هر دو آزمون در مورد افراد تشکیل دهنده هر یک از سه گروه نشان داد که اختلاف معنی داری بین نمره کل افراد تشکیل دهنده هر گروه بر حسب ویژگیهای فردی، شامل میزان تحصیلات، رشته تحصیلی و میزان تجربه، وجود ندارد. به بیان دیگر، زیرگروههای هر سه گروه اصلی شرکت کننده در تحقیق دلفی به رغم تفاوت در ویژگیهای فوق، نظر و عقیده یکسانی در مورد عوامل کلیدی یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی اجتماعی ارائه داده‌اند.

۲- آزمون دو جمله‌ای

از آنجایی که سوالات پرسشنامه با پاسخهای بلی و خیر مشخص شدند لذا در وهله اول از آزمون دو جمله‌ای برای تحلیل پاسخها استفاده شد. نتایج آزمون دو جمله‌ای در مورد هر یک از عوامل کلیدی نشان داد که در دور اول تحقیق دلفی، هر سه گروه پاسخ دهنده، ۳۳ سوال از مجموع ۳۶ سوال مربوط به ۸ عامل کلیدی مطروحه در پرسشنامه را در مورد تایید قرار دادند. سوالاتی که در دور اول مورد تایید همه پاسخگویان قرار نگرفت شامل سوالات ۳۰، ۳۱، ۳۲، پرسشنامه بود. نتایج دور اول دلفی در رابطه با این سه سوال به شرح جدول ۱ بوده است.

جدول ۱- نتایج آزمون دو جمله‌ای در دور اول دلفی در رابطه با سوالاتی که توافق عمومی را کسب نکرد.

شماره سوال	هیات علمی		حسابداران رسمی شاغل		حسابداران رسمی غیر شاغل	
	موافق	مخالف	موافق	مخالف	موافق	مخالف
۳۰	۲۴	۲۶	۸۲	۱۶	۴۶	۶
۳۱	۴۴	۶	۸۸	۱۲	۲۰	۲۹
۳۲	۴۳	۷	۸۷	۱۱	۲۸	۲۱

لذا سوالات مذکور در دور دوم تحقیق دلفی مجدداً در اختیار آن دسته از پاسخگویان گروه هیات علمی و حسابداران رسمی غیر شاغل گذاشته شد که در دور اول جواب مخالف داده بودند و پس از جمع آوری و تجزیه و تحلیل نتایج دور دوم دلفی مشخص شد که در مورد سوال شماره ۳۱ هر دو گروه به طور معنی داری جواب مخالف داده بودند و لذا آزمون دو جمله‌ای نشان دهنده عدم تأیید این سوال توسط مخاطبان بود و به همین جهت سوال (۳۱) به شرح زیر از جمع عوامل موثر در ارتقای سطح پاسخگویی اجتماعی واحدهای تجاری ایران حذف شد.

سوال ۳۱- گزارشگری مسئولیت اجتماعی واحدهای تجاری باید در حوزه حسابرسی مستقل سالانه صورتهای مالی قرار گیرد.

۳- آزمون t تک نمونه‌ای و آزمون تک نمونه‌ای کولموگورف - اسمیرنوف

از آنجاکه یکی از ویژگیهای مهم تحقیق دلفی، کسب توافق عمومی گروههای متفاوت شرکت کننده در تحقیق می‌باشد، لذا به منظور اندازه‌گیری میزان توافق عمومی بین اعضای هر یک از گروههای شرکت کننده در تحقیق، از آزمونهای t تک نمونه‌ای و تک نمونه‌ای کولموگورف - اسمیرنوف استفاده شد. به بیان دیگر، از این دو آزمون برای

تعیین میزان توافق بین اعضای هر یک از سه گروه در مورد هر یک از سوالات پرسشنامه استفاده شد. آزمونها و محاسبات انجام شده بر اساس امتیازهای تعیین شده توسط پاسخ دهندگان بر روی پیوستاری صورت گرفت که از صفر تا ۹ درجه بندی و به هر سوال مندرج در پرسشنامه اختصاص یافته بود، نقطه بی تفاوتی در این پیوستار نصف حاصل جمع دو عدد ۴ و ۵ یعنی عدد ۴/۵ بود. به منظور تعیین اینکه آیا عقاید گروههای پاسخ دهنده نسبت به مفاد هر سوال، اختلاف معنی داری با نقطه بی تفاوتی داشته و به موضوع بیان شده (موافق با مخالف) اطمینان لازم وجود دارد یا نه، از آزمونهای t تک نمونه‌ای و تک نمونه‌ای کولموگروف - اسمیرنوف استفاده شد و سطح احتمال معنی داری نیز ۵ درصد تعیین گردید. در مواردی که میانگین نمره سوالی بیشتر از (۴/۵) داشته باشد، پاسخ دهنده نسبت به پاسخ ارائه شده از اطمینان لازم برخوردار بوده است و در غیر این صورت اطمینان لازم در مورد پاسخ ارائه شده وجود نداشته و لذا آن سوال شرایط لازم جهت تکرار در دور دوم دلفی را خواهد داشت. نتایج آزمونهای فوق در دور اول توزیع پرسشنامه بیانگر وجود توافق عمومی در هر گروه بود و اعضای هر گروه دارای توافق کلی در زمینه پاسخ ارائه شده بودند.

۴- آزمون کروسکال - والیس

به منظور اندازه‌گیری میزان توافق بین سه گروه پاسخ دهنده در مورد سوالات مربوط به عوامل کلیدی یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی اجتماعی، از آزمون کروسکال - والیس در سطح اطمینان ۵ درصد استفاده شد. به عبارت دیگر، از این آزمون استفاده شد تا تعیین شود آیا اختلاف معنی داری بین پاسخهای سه گروه پاسخ دهنده در مورد هر سوال وجود دارد یا خیر. نتایج این آزمون در دور اول توزیع پرسشنامه نشان داد که سطح احتمال بدست آمده در مورد چهار (سوالهای شماره ۷، ۸، ۱۲، ۳۰ پرسشنامه) کمتر از ۵ درصد بوده و به همین دلیل بین نظر سه گروه پاسخ دهنده در مورد میزان توافق با مفاد سوالات مذکور اختلاف معنی داری وجود داشت، لذا سوالات مذکور دارای شرایط لازم جهت تکرار در دور دلفی بودند. نتایج بدست

آمده در مورد این چهار سوال در دور اول توزیع پرسشنامه به شرح جدول شماره ۲ می باشد.

جدول ۲- نتایج آزمون کروسکال - والیس در دور اول دلفی در رابطه با سوالاتی که توافق عمومی را کسب نکردند.

شماره سوال	سطح احتمال محاسبه شده
۷	.۰۰۰
۸	.۰۰۰
۱۲	.۰۱۵
۳۰	.۰۰۰

به منظور تعیین اینکه عدم توافق در مورد سوالات فوق مربوط به کدامیک از سه گروه مخاطبان بوده است، از آزمون Lآمان - ویتنی استفاده شد. نتایج حاصل از این آزمون نشان داد که عدم توافق بین دو گروه اعضای هیات علمی و حسابداران رسمی غیر شاغل بوده است. لذا پرسشنامه دور دوم در اختیار آن دسته از افراد این گروه که به این سوالات جواب مخالف داده و یا میزان اطمینان خود را بر روی پیوستار مورد نظر کمتر از ۵ انتخاب نموده بودند، قرار داده شد. بدین ترتیب پرسشنامه جدید که حاوی اطلاعاتی در زمینه تعداد و درصد پاسخهای موافق، و میانگین نمره اعطا شده در دور اول توزیع پرسشنامه نیز بود، در اختیار ۳۰ نفر از مخاطبان گروه اعضای هیات علمی دانشگاهها و ۳۸ نفر از مخاطبان گروه حسابداران رسمی غیر شاغل گذاشته شد. پس از جمع آوری پرسشنامه های دور دوم، آزمون فوق مجدداً انجام شد و نتایج حاصل از آزمون بیانگر وجود توافق بین هر سه گروه در مورد سوالهای مطرح شده بود. در این مرحله به منظور حصول اطمینان از نتایج حاصل از آزمون کروسکال - والیس، پاسخهای استخراج شده از پرسشنامه ها از طریق آزمون تحلیل واریانس یک طرفه آزمون مجدد شد که نتایج حاصل

مؤید وجود توافق بین هر سه گروه در مورد پاسخهای ارائه شده بود.

۵- تجزیه و تحلیل رگرسیون چند متغیری

در این بخش سعی شد میزان تأثیر هر یک از عوامل کلیدی در ارتقای سطح پاسخگویی اجتماعی و میزان تغییراتی که هر یک از این عوامل می‌تواند بر پاسخگویی اجتماعی ایجاد کند، از طریق ایجاد یک مدل ریاضی مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد. بدین منظور از تجربه و تحلیل رگرسیون چند متغیری با استفاده از روش قدم به قدم استفاده شد. نتایج اجرای تجزیه و تحلیل رگرسیون چند متغیری در مورد اطلاعات جمع آوری شده از هر سه گروه به شرح جدول شماره ۳ ارائه می‌گردد.

جدول ۳- مقایسه تجزیه و تحلیل رگرسیون چند متغیری در گروههای پاسخ دهنده

گروه سوم	گروه دوم	گروه اول
اعضای هیات علمی دانشگاهها	حسابداران رسمی شاغل	حسابداران رسمی غیر شاغل
مرحل اول:	مرحله اول:	مرحل اول:
نام متغیر: منابع انسانی	نام متغیر: سرمایه اجتماعی	نام متغیر: ارائه کالا و خدمات
ضریب تبیین: ۰/۶۳۳	ضریب تبیین: ۰/۶۳۵	ضریب تبیین: ۰/۶۵۲
مرحله دوم:	مرحله دوم:	مرحله دوم:
نام متغیر: شرایط حاکم بر کار کارکنان	نام متغیر: ویژگیهای گزارشگری	نام متغیر: منابع انسانی
ضریب تبیین: ۰/۷۹۷	ضریب تبیین: ۰/۷۹۷	ضریب تبیین: ۰/۸۲۴
مرحله سوم:	مرحله سوم:	مرحله سوم:
نام متغیر: سرمایه اجتماعی	نام متغیر: هزینه های اجتماعی	نام متغیر: منافع عمومی
ضریب تبیین: ۰/۸۸۲	ضریب تبیین: ۰/۸۸۸	ضریب تبیین: ۰/۹۰۱
مرحله چهارم:	مرحله چهارم:	مرحله چهارم:
نام متغیر: ارائه کالا و خدمات	نام متغیر: شرایط حاکم بر کار کارکنان	نام متغیر: اهداف گزارشگری
ضریب تبیین: ۰/۹۲۵	ضریب تبیین: ۰/۹۱۹	ضریب تبیین: ۰/۹۳۷
مرحله پنجم:	مرحله پنجم:	مرحله پنجم:
نام متغیر: ویژگیهای گزارشگری	نام متغیر: منابع انسانی	نام متغیر: شرایط حاکم بر کار کارکنان
ضریب تبیین: ۰/۹۴۹	ضریب تبیین: ۰/۹۴۸	ضریب تبیین: ۰/۹۷۵
مرحله ششم:	مرحله ششم:	مرحله ششم:
نام متغیر: هزینه های اجتماعی	نام متغیر: اهداف گزارشگری	نام متغیر: سرمایه اجتماعی
ضریب تبیین: ۰/۹۷۴	ضریب تبیین: ۰/۹۷۰	ضریب تبیین: ۰/۹۷۵
مرحله هفتم:	مرحله هفتم:	مرحله هفتم:
نام متغیر: اهداف گزارشگری	نام متغیر: ارائه کالا و خدمات	نام متغیر: ویژگیهای گزارشگری
ضریب تبیین: ۰/۹۸۵	ضریب تبیین: ۰/۹۹۱	ضریب تبیین: ۰/۹۸۹
مرحله هشتم:	مرحله هشتم:	مرحله هشتم:
نام متغیر: منافع عمومی	نام متغیر: منافع عمومی	نام متغیر: هزینه های اجتماعی
ضریب تبیین: ۱	ضریب تبیین: ۱	ضریب تبیین: ۱

۶- آزمون t برای گروههای همبسته

برای آزمون فرضیه‌های فرعی و تسری نتایج آنها به فرضیه اصلی از آزمون t برای گروههای همبسته استفاده شد. اطلاعاتی که از طریق پرسشنامه توزیع شده بین سه گروه مشارکت‌کننده در تحقیق جمع‌آوری شد، متعلق به دو شرایط مختلف تحقیقی بود. بدین ترتیب که ابتدا نظر مخاطبان در مورد تاثیر و میزان اهمیت هر یک از عوامل کلیدی استخراج شده از مبانی نظری، در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی اجتماعی نظام حسابداری و گزارشگری مالی واحدهای تجاری، کسب شد و سپس از ایشان درخواست شد تا وضع موجود را در مورد میزان استفاده از هر یک از عوامل در نظام فعلی حسابداری و گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی در ایران ارزیابی نمایند. داده‌های جمع‌آوری شده مربوط به امتیازات تخصص یافته به پیوستار ردیف اول زیر هر یک از سوالات پرسشنامه پاسخ دهندگان، با داده‌های جمع‌آوری شده مربوط به امتیازات تخصص یافته به پیوستار ردیف دوم زیر هر یک از سوالات همان پرسشنامه از طریق آزمون t برای گروههای همبسته مورد مقایسه قرار گرفت. نتایج حاصل از این آزمون نشان داد که مقادیر t محاسبه شده برای داده‌های کلیه سوالات، از مقدار t جدول نظری در سطح ۱ درصد، بسیار بزرگتر بوده است. لذا با ۹۹ درصد اطمینان می‌توان بیان کرد که بین افشای اطلاعات مربوط به هر یک از عوامل موثر در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی اجتماعی، در نظام فعلی حسابداری واحدهای انتفاعی، با افشای مطلوب این اطلاعات در یک نظام حسابداری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی اجتماعی تفاوت معنی‌داری وجود دارد. به بیان دیگر، نتایج آزمون هشت فرضیه فرعی صورت‌بندی شده، گویای این واقعیت است که بین عوامل کلیدی قابل قبول و مورد انتظار از یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی اجتماعی و وضعیت موجود همان عوامل در نظام فعلی حسابداری و گزارشگری مالی مورد عمل واحدهای انتفاعی ایران، اختلاف معنی‌داری وجود دارد و بنابراین نظام فعلی حسابداری و گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی ایران از قابلیت‌های مورد انتظار برای پاسخگویی به مسئولیت اجتماعی برخوردار نمی‌باشد.

۷- آزمون ضریب همبستگی گشتاوری پیرسون

به منظور اینکه مشخص شود هر یک از شرکت کنندگان در تحقیق دلفی، سوالات ذیل هر عامل اصلی را تا چه حدی در ارتباط با آن عامل ارزیابی کرده‌اند و به عبارت دیگر تا چه حدودی معتقدند که موارد مطروحه در آن سوالات، امکان دستیابی به عامل اصلی فراهم می‌نماید، از آزمون ضریب همبستگی گشتاوری پیرسون استفاده شد. نتایج حاصل از این آزمون نشان داد که ضریب همبستگی محاسبه شده برای سوالات پرسشنامه بین ۵۴ درصد تا ۹۰ درصد بوده است، لذا شرکت کنندگان در تحقیق دلفی کلیه سوالات مربوط به هر عامل را در ارتباط با تحقیق آن عامل ارزیابی نموده و معتقدند که جهت تحقق هر عامل، زیر مجموعه‌ها با سوالات مناسبی در نظر گرفته شده است.

نتیجه‌گیری

همانگونه که در سطور قبل بیان شد از اواخر دهه ۱۹۶۰ تاکنون تحقیقات و مطالعات متعددی در سایر کشورهای در زمینه مسئولیت اجتماعی واحدهای انتفاعی انجام شده است. هدف اولیه و اصلی این تحقیقات تعیین چارچوبه‌ای از اهداف و مقاصد گزارشگری اجتماعی واحدهای انتفاعی بوده است. در ایران تا قبل از انجام پژوهش حاضر، هیچگونه تحقیق علمی در زمینه پاسخگویی اجتماعی واحدهای انتفاعی صورت نگرفته بود، لذا یکی از اهداف عمده این تحقیق ارزیابی در زمینه قابلیت پاسخگویی نظام حسابداری نسبت به مسئولیت اجتماعی واحدهای انتفاعی ایران و هدف بعدی تعیین عوامل کلیدی و موثر در ارتقای سطح پاسخگویی نظام حسابداری نسبت به مسئولیت اجتماعی واحدهای انتفاعی بوده است. برای دستیابی به اهداف مذکور در این تحقیق مراحل زیر انجام شد.

مرحله اول - در این مرحله از طریق بررسی و مطالعه مبانی نظری حسابداری اجتماعی در سایر کشورها و لحاظ کردن شرایط اجتماعی ایران، عوامل موثر و کلیدی یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی اجتماعی، استخراج شد.

مرحله دوم - در این مرحله از تحقیق، نظر متخصصان و صاحب نظران حسابداری در مورد عوامل کلیدی مستخرجه، جمع آوری گردید. در این نظرخواهی تخصصی برای جمع آوری و تجربه و تحلیل نظرات کسب شده از تحقیق دلفی استفاده شد. اطلاعات مربوط به نظرخواهی از طریق پرسشنامه حاوی ۳۶ سوال در مورد عوامل کلیدی، جمع آوری گردید. کل اعضای شرکت کننده دلفی ۲۰۰ نفر بودند که به سه گروه اعضای هیات علمی دانشگاهها به تعداد ۵۰ نفر، حسابداران رسمی شاغل به تعداد ۱۰۰ نفر و حسابداران رسمی غیر شاغل به تعداد ۵۰ نفر تقسیم شدند. اطلاعات جمع آوری شده از سه گروه پاسخ دهنده مورد بررسی و با استفاده از آزمونهای آماری مناسب مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و نهایتاً ۳۵ سوال از ۳۶ سوال پیشنهادی توسط اعضای سه گروه تایید و به عنوان معیارهای قابل قبول برای یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی اجتماعی، پذیرفته شد.

مرحله سوم - در این مرحله از تحقیق، جایگاه هر یک از هشت عامل منتخب اعضای دلفی، در نظام فعلی حسابداری و گزارشگری مالی مورد عمل واحدهای انتفاعی ایران، مورد بررسی قرار گرفت و آزمونهای آماری وجود اختلاف معنی دار بین این عوامل را با وضعیت موجود آنها در نظام فعلی حسابداری و گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی ایران نشان داده و لذا فرضیه‌های فرعی و به تبع آن فرضیه اصلی تحقیق تایید شد.

با توجه به نتایج حاصل از این تحقیق به دانشجویان مقاطع تحصیلی کارشناسی ارشد و دکتری حسابداری پیشنهاد می‌شود، موضوع پایان نامه‌های خود را زمینه حسابداری اجتماعی انتخاب نمایند. موارد زیر می‌تواند به عنوان موضوع تحقیق در این پایان‌نامه‌ها انتخاب شود.

- ۱- مطالعه سیستم حسابداری اجتماعی به منظور ارائه راهکارهای مناسب جهت اندازه‌گیری کمی هزینه‌ها و منافع اجتماعی ناشی از فعالیت واحدهای تجاری.
- ۲- مطالعه در جهت شناخت عواملی که می‌تواند منجر به ایجاد سرمایه اجتماعی ناشی از فعالیت واحدهای انتفاعی گردد و ارائه مدلهایی جهت اندازه‌گیری و گزارشگری سرمایه اجتماعی ایجاد شده توسط واحدهای تجاری و کاربرد نمونه‌ای آن در یک

صنعت خاص.

۳- مطالعه در جهت تهیه صورتهای مالی واحدهای تجاری که در آن اطلاعات مربوط به منابع انسانی و شرایط حاکم بر کار کارکنان آن واحدها افشا شده باشد. بدیهی است این نوع مطالعات می‌تواند به بررسی محتوی اطلاعاتی این صورتهای مالی در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان صورتهای مالی پردازد.

لازم به ذکر است که در این تحقیق نیز همانند همه تحقیقات علمی محدودیتهای گریزناپذیر وجود داشته که اهم آنها به شرح زیر می‌باشد.

۱- در مرحله مطالعه مبانی نظری حسابداری و گزارشگری اجتماعی، نبود منابع فارسی برای انجام تحقیق از یک طرف و مشکلات دستیابی به منابع خارجی در زمینه چارچوبهای نظری حسابداری اجتماعی و تحقیقات انجام شده در این زمینه در کشورهای نمونه از سوی دیگر، از محدودیتها و مشکلات این تحقیق به حساب می‌آید. در این زمینه با کوشش و صرف وقت زیاد، منابع معتبر کافی بدست آمد، لیکن تحقق این امر موجب طولانی شدن دوره تحقیق و صرف هزینه قابل ملاحظه گردید.

۲- اجرای تحقیق دلفی نیز موانع و محدودیتهای خاص خود را به همراه داشته است از آنجایی که اعضای گروه دلفی باید از افراد متخصص و با تجربه در موضوع تحقیق انتخاب شوند، شناخت این قبیل افراد برای نظر خواهی در مورد موضوع نسبتاً جدیدی نظیر حسابداری اجتماعی، در ایران با مشکلات فراوانی همراه بود. لذا یافتن افراد متخصص و واجد شرایط به تعداد کافی و علاقمند به عضویت در گروه دلفی تا پایان کار، از محدودیتهای عمده این تحقیق به حساب می‌آید.

منابع و مأخذ

منابع فارسی

- ۱- باباجانی، جعفر، ۱۳۷۸. «ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران»، رساله دوره دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی.
- ۲- جعفری، محمدرضا، ۱۳۷۲، «تئوری حسابداری اجتماعی»، بررسیهای حسابداری، سال دوم، شماره ۵، دانشگاه علوم اداری و مدیریت بازرگانی، دانشگاه تهران.
- ۳- هومن حیدرعلی، ۱۳۷۰، «استنباط آماری در پژوهش رفتاری»، چاپ اول، تهران، چاپخانه دیا.
- ۴- خوش طینت، نیک نیت، محسن ۱۳۷۴، «حسابداری مسئولیتهای اجتماعی». بررسیهای حسابداری، سال سوم، شماره ۱۰ و ۱۱، دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی، دانشگاه تهران.
- ۵- هالیدی، میشل، ۱۳۷۲، «آمار در علوم تربیتی و تربیت بدنی»، مترجم علی دلاور، تهران، انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.

منابع انگلیسی

6. American Accounting Association (1976), "Report of the committee on

- Accounting for social performance". *The Accounting Review*, Vol.11.
7. Anderson, J. C, and Frankle, A.W; (1980), "Voluntary social reporting: an iso-beta portfolio analysis", *The Accounting Review*, Vol, 55, No. 3.
 8. Burke, R. C (1984), "Decision Making in complex times: the contribution of a social accounting information system", society of management accountants of Canada, Ontario.
 9. Brooks, L. J (1986), "Canadian corporate social performance", society of management accounting of Canada, Toronto.
 10. Gray, Owen & Munders, (1987), " corporate social Reporting", Prentic - Hall, London.
 11. Liston H & Turoof M, (1975), "The Delphi Method: Techniques and Applications".
 12. Logsdon, J. M (1985). "Organisational responses to environmental issues: oil refining companies and air pollution in L.E. Prestonced", *Research in corporate social performance and policy*, vol. 7. JAI. Press, New York.
 13. Norman C. Dalkey, (1969), "The Delphi method: An Experimental study of group opinion", memorandum Rm-5888 (santa monica), CA : corporation.
 14. Paul, F, (1980), "The Evaluative Relevance of Social Data", *The Accounting Review*, January.
 15. Ramanathan kavasseri, v, (1976), "Toward a theory of corporate social accounting", *The Accounting Review*. July.
 16. Rosita, S. (1975), "Social and financial stewardship", *The Accounting Review*, July.
 17. Wartick, sl and Cochran, P. L. (1985), "The evolution of corporate social performance model ".? *Academy of management review*.